

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25429C

Inscrit le 24 février 2009

Audience publique du 14 juillet 2009

**Appel formé par la société à responsabilité limitée ...,
contre**

**un jugement du tribunal administratif du 18 février 2009 (n° 24567 du rôle)
dans un litige l'opposant au directeur de l'administration des Contributions
directes
en matière d'impôt sur la fortune**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25429C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses organes actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 18 février 2009, l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 1^{er} juillet 2008 (n° C 14319 du rôle) ayant déclaré sa réclamation du 29 février 2008, introduite le 3 mars 2008 contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 et le bulletin d'impôt sur la fortune afférent aux années 2003 et 2004, tous les deux émis le 19 septembre 2007, irrecevable pour cause de tardiveté ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 24 mars 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 mars 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Jean-Pierre WINANDY et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 juin 2009.

A la suite d'une taxation d'office du revenu et de la fortune de la société à responsabilité limitée ... au titre des années 2002 et 2003, le bureau d'imposition sociétés 6 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à son encontre en date du 19 septembre 2007 un bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2003, ainsi qu'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire et de la base d'assiette d'impôt foncier fixées au 1^{er} janvier 2003.

Par courrier de son mandataire daté au 29 février 2008 et entré à la direction de l'administration des Contributions directes le 3 mars 2008, la société ... fit introduire une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », à l'encontre de ces bulletins.

Cette réclamation fut déclarée irrecevable pour non-respect du délai d'agir par une décision du directeur du 1^{er} juillet 2008 (n° C 14319) aux motifs suivants :

« Considérant que les bulletins litigieux ont été notifiés par simples plis fermés à l'adresse de la réclamante en date du 19 septembre 2007 ;

que toutes les dispositions légales inhérentes à la régularité des actes attaqués, dont celles du § 211 AO, notamment une instruction relative aux délais et voies de recours, actuellement critiquées par la réclamante, ayant été respectées en l'espèce, les délais de réclamation qui, aux termes des §§ 245 et 246 AO, sont de trois mois, ont commencé à courir à partir de la notification, qui, en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, en l'occurrence donc à partir du 24 septembre 2007 ;

que la requête, datée le 29 février 2008 et entrée le 3 mars 2008, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 24 décembre 2007 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juillet 2008, la société ... introduisit un recours en réformation sinon en annulation contre la décision précitée du directeur du 1^{er} juillet 2008 en se prévalant essentiellement d'insuffisances au niveau des instructions sur les voies de recours reprises dans les bulletins en cause et de la conséquence légale que le délai de réclamation n'aurait pas commencé à courir à son encontre.

A travers un jugement du 18 février 2009, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, le rejeta comme n'étant pas fondé et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation. Le tribunal considéra en substance que les bulletins litigieux contenaient toutes les indications nécessaires et complètes pour informer le destinataire sur la voie à suivre, de sorte que le délai du recours contentieux avait commencé à courir le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste, donc en

l'occurrence à partir du 24 septembre 2007 et que la réclamation, entrée le 3 mars 2008 auprès du directeur, n'avait pas été introduite dans le délai légal de réclamation qui avait expiré le 24 décembre 2007.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 février 2009, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 18 février 2009.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité de l'appel tiré du non-respect de l'article 41 (1) et (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que, contrairement à l'exigence prévue par cette disposition portant sur l'indication du jugement contre lequel appel est interjeté et sur l'exposé sommaire et précis des faits et des moyens invoqués, la requête d'appel déposée pour compte de la société ... ferait référence à un jugement du 18 février 2009 qui aurait statué sur un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un certain nombre de bulletins d'impôt qualifiés de « *bulletins contestés* », de manière à s'être mépris sur la portée du jugement entrepris ayant eu pour objet une décision directoriale, et que l'exposé des faits et moyens pêcherait par une présentation et une rédaction « *qui est loin de correspondre au standard habituel et aux règles de l'art pratiqués par un professionnel de la postulation* ». Il épingle notamment la confusion entre la recevabilité et le fond de l'affaire, le mélange des ordres de subsidiarité et des numérotations des moyens et le développement de « *longs et interminables monologues doctrinaux et questions rhétoriques qui rappellent les rêveries du promeneur solitaire* » dont le lien avec l'intérêt de l'appelante ne serait point décelable.

S'il est vrai que le dispositif de la requête d'appel déposée le 24 février 2009 formule la demande de « *réformer le jugement du 18 février 2009, annuler la décision de rejet du Directeur de l'Administration des Contributions Directes et annuler sinon réformer les Bulletins Contestés en fonction des éléments détaillés dans la présente requête d'appel* », il n'en reste pas moins qu'il est précisé dès le début de cette requête que l'appel est dirigé contre le jugement prévisé du 18 février 2009 « *dans une affaire inscrite sous le numéro 24.567 du rôle* », même si la requête énonce par erreur que ledit jugement aurait statué sur le recours dirigé contre les bulletins susvisés du 19 septembre 2007 au lieu de mentionner à cet endroit la décision directoriale du 1^{er} juillet 2008. Par voie de conséquence, il est clair que la requête d'appel doit être comprise en ce sens qu'elle est dirigée contre le jugement du 18 février 2009 ayant statué par rapport au recours introduit par la société ... et qu'elle en demande la réformation dans le sens du résultat final escompté par l'appelante que le directeur aurait dû déclarer recevable sa réclamation et statuer au fond en prononçant la réformation, sinon l'annulation des bulletins litigieux du 19 septembre 2007 suivant la demande afférente de l'appelante. De même, si l'exposé des moyens comporte effectivement une numérotation des moyens avec des sous-numérotations à l'intérieur de plusieurs moyens qui peuvent prêter à confusion et si certains moyens sont développés en conséquence, ces éléments ne peuvent être considérés comme étant de nature à affecter le caractère intelligible de la requête d'appel et partant les droits de la défense de la partie intimée.

Il s'ensuit que la requête suffit aux exigences de l'article 41 (1) et (2) de la loi susvisée du 21 juin 1999 en ce qu'elle contient l'indication du jugement contre lequel l'appel est interjeté et les prétentions de la partie appelante et que le moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement est à rejeter.

L'appel est recevable pour avoir été, pour le surplus, introduit dans les formes et délai de la loi.

Tout en admettant que sa réclamation du 29 février 2008 a été introduite en dehors du délai de réclamation de trois mois, l'appelante estime qu'elle devrait néanmoins être déclarée recevable au triple motif qu'aucune présomption de notification ne pourrait trouver application, que les bulletins litigieux ne comporteraient pas toutes les mentions requises et que les instructions sur les voies reprises dans les différents bulletins seraient fausses et insuffisantes, de sorte que les délais de recours n'auraient pas commencé à courir.

A titre principal, l'appelante conteste la validité du règlement grand-ducal susvisé du 24 octobre 1978 et partant celle de la présomption de notification y consacrée en ce qui concerne les bulletins d'établissement de la valeur unitaire et sur la fortune. Après avoir relevé à cet égard que le § 211 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), habiliterait *expressis verbis* le « Finanzminister » à prendre un règlement permettant la notification simplifiée des bulletins, tandis que l'article 36 de la Constitution réservait à l'époque le pouvoir réglementaire exclusivement au Grand-Duc, l'appelante soutient qu'en suivant une certaine doctrine d'après laquelle la loi devrait être exécutée selon sa teneur, le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 serait en toute occurrence illégal pour avoir été pris par un organe non habilité par la loi. L'appelante en déduit que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 trouverait certes une base habilitante suffisante en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu dans l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, mais en serait dépourvu en ce qui concerne les bulletins d'établissement de la valeur unitaire et de l'impôt sur la fortune, de manière que la présomption de notification consacrée par cette disposition ne pourrait pas trouver application dans ces hypothèses et que l'administration serait alors tenue de prouver la notification effective.

Ce moyen méconnaît que le conflit d'habilitation entre le § 211 (3) AO et l'article 36 de la Constitution ne se pose plus à l'heure actuelle, étant donné que l'article 97 (3) 9) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif a modifié le § 211 (3) AO en ce sens que l'habilitation y prévue s'entend comme visant le Grand-Duc. Partant, le moyen principal est à rejeter.

Dans un deuxième ordre d'idées, l'appelante s'empare du § 211 (2) AO prévoyant entre autres une instruction sur les bulletins sur le délai et les modalités du paiement de l'impôt fixé. Elle expose que ces informations ne figureraient jamais sur les bulletins d'impôt, mais seraient communiquées au contribuable à travers un document séparé, dénommé extrait de compte et émis non pas par le bureau d'imposition mais par le bureau de recette. D'après l'appelante, cette pratique administrative ne serait pas conforme au § 211 AO qui exigerait la communication au contribuable d'un document unique reprenant toutes les informations imposées par cette disposition. L'appelante ajoute que, dans la mesure où la présomption de notification instaurée par le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins d'impôts directs ne s'appliquerait qu'aux bulletins et non pas aux documents y annexés, aucune notification d'un extrait de compte ne pourrait être présumée et les informations sur le délai et les modalités du paiement de l'impôt ne pourraient dans ces circonstances pas être considérées comme notifiées au contribuable, de manière que le § 211 AO n'aurait pas été respecté.

Le délégué du gouvernement soutient que cette argumentation de l'appelante devrait être qualifiée de demande nouvelle en appel au motif que dans le cadre de son recours initial elle se serait prévalué seulement d'inexactitudes et d'imprécisions des instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins litigieux sans formuler de moyen relatif au contenu de ces bulletins. Il considère que cette demande nouvelle devrait être déclarée irrecevable par application de l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999.

Ce moyen d'irrecevabilité du représentant étatique est cependant à rejeter, étant donné que cette argumentation de l'appelante ne s'analyse pas en une demande nouvelle, mais en un moyen nouveau en appel, admis par l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999, dans le cadre de la demande maintenue identiquement tendant à voir déclarer recevable sa réclamation et les impositions litigieuses modifiées dans le sens d'une réduction de la taxation de fortune opérée.

Conformément au § 211 (2) AO, les bulletins fixant une cote d'impôt doivent comporter notamment « *3. eine Anweisung, wo, wann und wie die Steuer zu entrichten ist* ».

S'il est vrai que cette disposition prévoit l'insertion, dans le document du bulletin d'impôt même, des instructions nécessaires pour permettre au contribuable de s'acquitter de la cote d'impôt dans le délai légalement fixé, elle doit néanmoins être rapprochée des particularités de l'organisation de l'administration des Contributions directes et des attributions de compétences découlant de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes et de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'Etat.

En effet, conformément à l'article 2 (2) de la loi prévisée du 17 avril 1964, l'administration des Contributions directes comprend la direction, le service d'imposition, le service de révision, le service de recette et le service des poursuites, les articles 5 et 6 de la même loi prévoyant les subdivisions du service d'imposition et l'article 8 les subdivisions du service de recette.

Or, l'article 21 de la loi susvisée du 8 juin 1999 établit le principe que « *l'exécution du budget est assurée suivant le principe de la séparation des ordonnateurs, des contrôleurs financiers et des comptables publics* » et en tire la conséquence au niveau des agents publics que « *les fonctions d'ordonnateur, de contrôleur financier et de comptable public sont incompatibles entre elles* ».

Par application de ces principes, l'article 22 (3) de ladite loi du 8 juin 1999 confère la compétence d'ordonnateur en matière de recettes fiscales aux administrations fiscales conformément aux lois et règlements en vigueur et l'article 25 (1) de la même loi attribue la qualité de comptables publics notamment aux receveurs de l'administration des Contributions directes.

L'article 41 de la loi prévisée du 8 juin 1999 définit les compétences particulières dans les termes suivants :

« (1) *Les conditions et modalités de l'assiette, de la liquidation, du contrôle et du recouvrement des recettes fiscales sont déterminées par les législations propres à chaque catégorie de recette fiscale.*

(2) *Toute créance liquidée fait l'objet d'un titre de perception émis par les services d'imposition des administrations fiscales.*

(3) *Le recouvrement des créances fiscales est confié aux receveurs des administrations fiscales compétentes.*

(4) *Les receveurs effectuent les imputations budgétaires et comptables immédiatement lors du recouvrement des recettes fiscales ».*

Il découle de ces dispositions légales que les bureaux d'imposition du service d'imposition de l'administration des Contributions directes ont la compétence pour l'établissement de l'assiette d'impôt et pour la liquidation de l'impôt et que cette compétence s'épuise par l'émission du « *titre de perception* » qui correspond, conformément au § 210 (1) AO, au bulletin d'impôt qui fixe la cote d'impôt dans le chef du contribuable concerné. Par contre, la perception et le recouvrement des impôts directs relèvent, conformément au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics, de la compétence des receveurs de l'administration des Contributions directes qui sont mis à la tête des différents bureaux du service de recette de la même administration.

Eu égard à cette répartition des compétences découlant de dispositions légales postérieures, le § 211 (2) 3. AO ne saurait être compris comme obligeant le bureau d'imposition à insérer dans un bulletin d'impôt des instructions contraignantes sur le délai et les modalités du paiement relatives à la cote d'impôt fixée, étant donné qu'il n'a aucune compétence en ce qui concerne la perception de l'impôt, mais doit être interprété comme exigeant seulement l'indication de la cote d'impôt dont la perception et le recouvrement seront confiés au receveur. C'est par contre dans l'exercice de sa compétence que le receveur - à son tour incompétent pour émettre un bulletin d'impôt - émet, en exécution du bulletin d'impôt, un document séparé, appelé en pratique décompte, reprenant la cote d'impôt retenue par ledit bulletin et fixant, en tenant compte d'autres paiements et d'autres dettes éventuels, le montant à régler par le contribuable ou devant lui être restitué.

Il s'ensuit qu'un bulletin d'impôt ne doit pas comporter des instructions contraignantes sur le délai et les modalités du paiement de la cote d'impôt fixée et que les bulletins litigieux du 19 septembre 2007, comportant tous l'indication des montants « *repris au décompte* », sont conformes au § 211 (2) 3. AO, de manière que le moyen principal de l'appelante laisse d'être fondé.

A travers une troisième série de moyens, l'appelante conteste la validité des instructions sur les voies de recours figurant identiquement au *verso* de tous les bulletins litigieux du 19 septembre 2007 dans les termes suivants :

« 1. Les réclamations contre l'établissement de l'impôt, les imputations, la fixation des avances, l'établissement de la base d'assiette globale de l'impôt commercial communal, l'établissement de la valeur unitaire, l'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés peuvent être présentées soit immédiatement au directeur des contributions directes soit au bureau d'imposition compétent, par écrit ou par une déclaration verbale dont il est dressé procès-verbal. Une déclaration verbale dont procès-verbal n'a pas été dressé est inopérante.

Il en est de même pour le recours contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif ou défaut de déclaration.

2. Le délai de recours est de trois mois à partir de l'expiration du jour de la notification du bulletin.

La notification au Grand-Duché est présumée avoir lieu

- en cas de lettre recommandée: le troisième jour après la remise du bulletin à la poste,*
- en cas de simple pli: le troisième jour ouvrable après la remise du bulletin à la poste.*

Lorsqu'un contribuable résidant à l'étranger n'a pas élu domicile au Grand-Duché malgré une sommation à cet effet, la notification est censée avoir lieu par la remise du bulletin à la poste (§ 89 AO).

3. L'introduction d'une réclamation ne dispense pas le contribuable du paiement de l'impôt dans le délai prescrit (§ 251 AO).

4. *Impôt sur le revenu (des personnes physiques et des collectivités):* L'imposition qui comprend des revenus de sociétés de personnes, d'entreprises collectives ou de copropriétés établis en commun et séparément ne peut être contestée pour le motif que les revenus établis en commun et séparément sont inexacts. Une telle contestation ne peut être formée que contre le bulletin spécial établissant les revenus collectifs.

5. *Impôt commercial communal:* L'établissement de la base d'assiette globale ne peut être contesté pour le seul motif que les valeurs unitaires ou les quote-parts de ces valeurs ont été établies d'une manière inexacte. Les contestations de l'espèce ne peuvent être formées que contre les bulletins d'établissements respectifs.

6. *Impôt sur la fortune:* Les exploitations agricoles et forestières, les propriétés foncières et les entreprises commerciales, industrielles, minières ou artisanales indigènes, ou les quote-parts de celles-ci ont été portées en compte à raison de leurs valeurs unitaires. Le bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires sont inexactes. Le bulletin d'impôt sur la fortune est rectifié d'office, si les valeurs unitaires sont modifiées à la suite de l'introduction de réclamations ou de recours.

7. *Etablissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation:* Les immeubles d'exploitation indigènes ont été portés en compte à raison de la valeur unitaire. Le présent bulletin ne peut être contesté pour le motif que les valeurs unitaires pour les immeubles d'exploitation sont inexactes.

8. *Etablissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés:* Le bulletin sort ses effets à l'égard de tous les cointéressés, lors même que la société (communauté) n'ait pas désigné une personne pour recevoir les notifications et que le bureau d'imposition ait adressé le bulletin à l'un des cointéressés (§ 219 al. 1 AO).

En ce qui concerne les revenus non commerciaux, chaque cointéressé a le droit de réclamer contre l'établissement des revenus.

En ce qui concerne les revenus d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, les personnes ci-après sont en droit de faire une réclamation:

a) pour autant qu'il s'agit de savoir qui est intéressé au montant établi et comment la répartition de ce montant doit se faire entre les cointéressés: tout associé ou cointéressé que ces deux points concernent:

b) pour autant qu'il s'agit d'un point concernant un associé ou cointéressé individuellement (p.ex. le montant des rémunérations spéciales ou des frais personnels): l'associé ou le cointéressé, que ce point concerne :

c) en règle générale : seulement les associés ou cointéressés en leur qualité de gérants ; les associés ou cointéressés, qui ne sont pas gérants, ne sont pas en droit d'intervenir au recours.

L'effet de ce bulletin n'est pas suspendu par l'introduction d'une réclamation. L'imposition des cointéressés à l'impôt sur le revenu (à l'impôt sur le revenu des collectivités) n'est pas retardée par la suite de cette réclamation ».

La Cour tient à relever d'emblée que l'AO instaure un régime de procédures en matière d'impôts directs qui est considéré comme « *réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable* » (cf. projet de loi réglant la procédure

administrative non contentieuse, doc. parl. 2209, p. 5), qualification qui a motivé le législateur à exclure la « *matière des contributions directes* » auxquelles s'applique l'AO du champ d'application de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et partant de celui du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

Par voie de conséquence, les moyens de l'appelante sont à examiner par rapport aux seules dispositions pertinentes de l'AO sans référence aux principes de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse.

Le § 211 (2) AO dispose que les bulletins d'impôt « *müssen ferner enthalten : 1. eine Belehrung, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist, (...).* »

Conformément au libellé de cette disposition, une instruction sur les voies de recours doit comporter les informations nécessaires au contribuable sur trois éléments, à savoir la nature de la voie de recours ouverte, le délai de recours et l'autorité administrative destinataire de cette voie de recours. En limitant de la sorte les indications à fournir au contribuable, le § 211 (2) 1. AO doit être interprété comme imposant une instruction sur les voies de recours qui comporte les informations suffisantes afin de mettre le contribuable en mesure, en cas de désaccord avec le contenu du bulletin, d'engager valablement la voie de recours directement admissible contre le bulletin et partant requise pour lui permettre d'assurer à ce stade la sauvegarde de ses intérêts, ces informations devant être qualifiées de suffisantes du moment qu'elles renseignent sur les éléments relatifs à l'introduction de la voie de recours y mentionnés dont le non-respect entraînerait son irrecevabilité. Il en découle que le § 211 (2) 1. AO requiert une information précise du contribuable sur les modalités d'exercice de la voie de recours pouvant être engagée au premier stade lesquelles doivent être obligatoirement respectées, mais n'impose pas une instruction sur les voies de recours informant le destinataire du bulletin sur tous les aspects du régime des voies de recours administratives et judiciaires contre ce bulletin.

L'ensemble des critiques élevées par l'appelante à l'encontre des instructions sur les voies de recours figurant au *verso* de tous les bulletins litigieux du 19 septembre 2007 doit partant être examiné au regard de cette lecture du § 211 (2) 1. AO.

Il y a partant lieu d'examiner en premier lieu les critiques de l'appelante relatives aux libellés des instructions sur les voies de recours litigieuses en ce qui concerne les trois volets énoncés au § 211 (2) 1. AO.

Relativement aux indications concernant la nature et les formes de la voie de recours à introduire, l'appelante critique l'absence d'information sur les personnes admises à introduire une réclamation, ainsi que le défaut - par référence à l'instruction sur les voies de recours figurant sur une décision de rejet d'une réclamation du directeur - d'indications sur l'obligation de dater et signer la réclamation et sur l'obligation de la motiver et d'y faire figurer un exposé des faits. Elle critique également que la formule utilisée au point 1 suivant laquelle les réclamations « *peuvent* » être introduites seraient susceptibles d'induire le contribuable en erreur en lui suggérant que la réclamation constituerait une voie de recours purement facultative et non pas un préalable obligatoire avant tout recours judiciaire, de manière que le terme « *peuvent* » aurait dû être remplacé par celui de « *doivent* » afin de véhiculer correctement l'information du caractère obligatoire de la réclamation avant tout recours judiciaire. Elle ajoute que l'argumentation que les instructions sur les voies de recours litigieuses ne feraient que reprendre les termes de la loi ne saurait tenir au vu de la nécessité d'une information correcte au contribuable. Finalement, l'appelante conteste

l'absence d'indication sur la nature hiérarchique ou juridictionnelle du recours au directeur en relevant que jusqu'en 1996, la réclamation au directeur était considérée comme un recours juridictionnel.

Ces critiques de l'appelante laissent néanmoins d'être fondées.

En effet, il y a lieu de rappeler en premier lieu qu'une réclamation est soumise par le § 249 AO aux seules conditions de forme, premièrement, qu'elle soit introduite ou bien par la voie écrite ou bien par une déclaration orale actée par procès-verbal et, deuxièmement, qu'il ressorte de l'écrit qui a introduit la réclamation, que l'auteur s'estime lésé par le bulletin et qu'il sollicite un réexamen de l'imposition. Si l'apposition de la date de la réclamation et la signature de son auteur, ainsi que l'exposé des faits et l'indication des motifs à la base d'une réclamation constituent certes des formes recommandables et dictées par le bon sens, elles ne sont néanmoins pas imposées sous peine d'irrecevabilité d'une réclamation, de manière que le défaut de mentions afférentes dans une instruction sur les voies de recours n'est pas de nature à inciter le contribuable à négliger une forme obligatoire d'une réclamation. C'est à tort que l'appelante entend faire la parallèle avec une instruction sur les voies de recours annexée à une décision directoriale, étant donné que, contrairement à la réclamation, la voie de recours y indiquée consiste dans un recours contentieux devant le tribunal administratif pour lequel l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives prévoit impérativement certaines formes à respecter, dont celles visées par l'appelante.

Ensuite, l'utilisation du terme « *peuvent* » induit l'existence de la simple faculté d'introduire une réclamation pour le cas où le contribuable est en désaccord avec le contenu du bulletin lui notifié, mais n'est pas de nature à l'induire en erreur en ce qui concerne le caractère de préalable obligatoire dans le chef de la réclamation, étant donné que la réclamation est la seule voie de recours renseignée dans les instructions sur les voies de recours et que le contribuable entendant contester le bulletin est dès lors amené à exercer cette seule voie de recours lui indiquée.

Finalement, le défaut d'information sur la nature juridictionnelle ou administrative de la réclamation devant le directeur n'a aucune incidence sur les conditions et modalités d'exercice de cette voie de recours, de manière que cette information ne peut être considérée comme étant requise par le § 211 (2) 1. AO.

Quant au volet des indications sur le délai de recours, l'appelante critique que « *le commun des mortels est incapable de calculer la date exacte de l'expiration du délai de recours* » au motif que les instructions sur les bulletins litigieux du 19 septembre 2007 utiliseraient le « *langage incompréhensible* » du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs qui met le début du délai de recours en relation avec la date de la remise à la poste, mais que cette date ne serait pas indiquée au contribuable et que la correspondance entre la date du bulletin et la date de la remise à la poste ne pourrait pas être automatiquement admise à défaut de publication officielle ou de mention dans les instructions sur les voies de recours en ce sens. L'appelante reproche en outre le défaut de la mention de la règle inscrite au § 245 (2) AO que le délai est prorogé au prochain jour ouvrable s'il expire un samedi, un dimanche, un jour férié légal ou un jour férié de rechange. Elle considère aussi comme discutable l'absence de mention de la forclusion encourue en cas de non-respect du délai de recours et de la possibilité de requérir dans ce cas un relevé de forclusion.

L'article 2 du règlement grand-ducal prévu du 24 octobre 1978 établit la présomption que la notification d'un courrier simple contenant un bulletin est censée accomplie le troisième jour ouvrable après la date de la remise à la poste du courrier.

S'il est vrai qu'un bulletin notifié au contribuable comporte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle de sa remise à la poste, de manière que le contribuable ne peut pas nécessairement déterminer à partir du seul bulletin la date de commencement du délai de recours, il n'en reste pas moins que le contribuable est quand même mis en mesure de connaître la date de la remise à la poste au moyen de l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué. Il s'ensuit qu'en présence de la date apposée sur le bulletin, de l'instruction sur les voies de recours ci-avant citée et de la date de traitement du courrier apposée sur l'enveloppe d'envoi, le contribuable dispose des éléments nécessaires pour déterminer lui-même la date de remise à la poste et dès lors le moment à partir duquel le délai de recours commence à courir. L'indication des dispositions du § 245 (2) AO dans les instructions sur les voies de recours n'est pas requise par le § 211 (2) 1. AO, le contribuable informé de la durée du délai de recours et de son point de départ se trouvant suffisamment outillé pour agir utilement. Finalement, conformément au principe ci-dessus dégagé qu'au vœu du § 211 (2) 1. AO, une instruction sur les voies de recours doit seulement mettre le destinataire du bulletin en mesure de poser valablement l'acte juridique requis pour lui permettre d'assurer la sauvegarde de ses intérêts, une instruction sur les voies de recours peut se borner à fournir au contribuable le délai dans lequel il doit agir et ne doit pas en outre l'informer sur la conséquence du non-respect du délai, donc sur la forclusion encourue, et sur le moyen éventuel pour échapper à cette conséquence, à savoir sur la possibilité de solliciter le relevé de la forclusion.

Il s'ensuit que les critiques de l'appelante en ce qui concerne les instructions sur le délai de recours ne sont pas fondées.

Relativement aux informations sur le destinataire d'une réclamation dans les instructions sur les voies de recours litigieuses, l'appelante querelle le fait par les instructions sur les voies de recours litigieuses d'indiquer comme destinataires le directeur ou le bureau d'imposition, tandis que le § 228 AO érige le directeur ou son délégué en destinataires d'une réclamation, de sorte que les instructions ajouteraient le bureau d'imposition comme destinataire au-delà des dispositions légales et passeraient sous silence le délégué du directeur.

Ce moyen repose cependant sur une lecture erronée du § 228 AO qui n'entend pas définir les destinataires d'une réclamation, à savoir la ou les autorités pouvant valablement en prendre réception, mais exclusivement déterminer l'autorité compétente pour statuer sur les réclamations. C'est dans ce cadre que cette disposition prévoit la faculté pour le directeur, autorité compétente pour statuer sur les réclamations, de déléguer cette attribution en partie à un autre fonctionnaire de l'administration des Contributions directes. La question des destinataires possibles d'une réclamation se trouve par contre réglée exhaustivement par le § 249 (3) AO qui, en disposant que « *die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt* », confère au contribuable le choix entre deux alternatives, à savoir l'introduction auprès du bureau d'imposition auteur du bulletin contesté ou auprès du

directeur en tant qu'autorité compétente. Par voie de conséquence, les instructions sur les voies de recours litigieuses sont entièrement conformes à la loi sur ce point et le moyen afférent de l'appelant est à écarter.

Il découle que les critiques de l'appelante relativement aux trois séries d'éléments requis par le § 211 (2) 1. AO, à savoir la nature de la voie de recours ouverte, le délai de recours et l'autorité administrative destinataire de cette voie de recours, ne sont pas justifiés et que les instructions sur les voies de recours des bulletins litigieux du 19 septembre 2007 sont à considérer comme valables sur ces points.

Ensuite, l'appelante considère qu'au-delà des trois éléments susvisés, les instructions sur les voies de recours sur les bulletins litigieux du 19 septembre 2007 pècheraient par d'autres lacunes et imperfections qui seraient de nature à affecter leur validité.

Ainsi, elle critique dans un premier ordre de moyens le défaut de certaines indications dans lesdites instructions sur les voies de recours, dont en premier lieu celle de la possibilité conférée par le § 254 AO d'agir par mandataire alors même que les bulletins seraient adressés à des non professionnels. Elle considère en outre comme lacune inadmissible l'absence d'indications sur le recours juridictionnel en exposant que les instructions précitées seraient muettes sur la faculté de saisir le tribunal administratif après un silence du directeur durant une certaine période, ce qui entraînerait que le contribuable serait dans cette hypothèse - silence du directeur et partant défaut d'une décision directoriale comportant une instruction sur le recours judiciaire ouvert - laissé dans l'ignorance des conditions et modalités de cette voie de recours judiciaire. Les instructions précitées ne préciseraient non plus que le délai pour saisir directement le tribunal administratif, en cas de silence prolongé du directeur, ne serait pas celui de trois mois comme en droit administratif général, mais un délai spécial de six mois et les instructions n'indiqueraient pas non plus que le contribuable peut aussi continuer à attendre une décision directoriale au-delà du délai de six mois.

Or, dans la mesure où la représentation par un mandataire constitue une simple faculté et non pas une condition de recevabilité de la réclamation, elle ne peut être qualifiée de modalité particulière à une réclamation dont la mention serait nécessaire pour permettre un exercice utile de cette voie de recours. De même, l'absence d'informations sur la voie de recours judiciaire se situant en aval de la réclamation ne peut pas être qualifiée de non-conformité au § 211 (2) 1. AO, étant donné qu'au vœu de cette disposition, le contribuable doit seulement être mis en mesure d'introduire la voie de recours directement admissible contre le bulletin d'impôt en cause, en l'occurrence une réclamation, mais pas être instruit sur toutes les voies de recours ultérieurement ouvertes le cas échéant. Ces deux critiques sont partant à rejeter.

Ensuite, l'appelante critique l'identité parfaite des instructions sur les voies de recours sur les bulletins d'établissement de la valeur unitaire et sur la fortune lui notifiés et ce indépendamment de la nature exacte du bulletin en cause. Elle estime que cette pratique imposerait au contribuable « *de se retrouver dans la matière et de qualifier le bulletin lui soumis* » et lui fournirait des informations inutiles, mais que le § 211 (2) 1. AO mettrait à charge de l'administration l'obligation d'indiquer concrètement la démarche à suivre dans son cas précis.

Il se dégage du libellé ci-avant repris de l'instruction sur les voies de recours qu'elle énumère dans son point 1 les différentes catégories de bulletins contre lesquels la voie de recours de la réclamation est ouverte, que les points 1 à 3 visent toutes ces catégories de bulletins et que les points 4 à 8 comportent des précisions complémentaires pour les

catégories de bulletins définies dans ces points. En outre, la nature précise se trouve mentionnée au *recto* dans l'entête de chaque bulletin litigieux. Dans ces conditions, un contribuable normalement constitué doit être considéré comme étant capable de déterminer la nature du bulletin lui notifié sur base de la mention afférente au *recto* du bulletin et de déterminer lui-même le régime d'une réclamation éventuelle contre ce bulletin. L'option prise par l'administration des Contributions directes, au vu du nombre important de bulletins à émettre, de prévoir un modèle unique d'instruction sur les voies de recours préimprimé sur le *verso* du papier utilisé pour l'impression de tous les bulletins ne peut ainsi pas être considérée comme affectant l'exercice utile de la voie de recours par le contribuable.

L'appelante attire encore l'attention sur la confusion terminologique entre réclamation et recours dans les points 1 et 2 pour considérer qu'il s'agirait d'une *« imprécision susceptible d'égarer le contribuable sur le chemin vers une réclamation recevable »*.

Force est cependant de constater que cette prétendue confusion résulte de la distinction faite au point 1 entre la réclamation contre un bulletin et le recours contre la fixation d'un supplément pour dépôt tardif ou défaut de déclaration, raison pour laquelle le terme générique *« recours »* est utilisé au point 2 pour définir le délai applicable pour exercer les voies de recours ainsi définies au point 1, entraînant qu'une confusion de nature à affecter la validité des instructions sur les voies de recours litigieuses ne saurait être admise en cause.

Quant aux points 4 à 8 des instructions sur les voies de recours litigieuses, l'appelante estime que par rapport à chacune des catégories de bulletins y visées, les instructions préciseraient les points qui ne pourraient pas être critiqués sans pour autant informer le contribuable sur les points qu'il peut contester à travers sa réclamation.

Ce moyen méconnaît qu'en énonçant les volets du contenu des bulletins visés aux points 4 à 8 qui ne peuvent pas être attaqués à travers une réclamation, les instructions admettent implicitement, mais nécessairement que le contenu de ces bulletins peut être remis en cause pour le surplus.

Finalement, l'appelante s'attaque au dernier alinéa des instructions sur les voies de recours et plus particulièrement au défaut de la précision qu'également l'imposition des cointéressés à l'impôt commercial communal n'est pas retardée par suite d'une réclamation, de manière à induire le contribuable dans la croyance erronée que tel serait le cas.

Cette précision relève certes du régime général des voies de recours, mais ne fait pas partie des informations nécessaires pour mettre le destinataire du bulletin en mesure de poser valablement l'acte juridique requis pour lui permettre d'assurer la sauvegarde de ses intérêts, de manière que cette non-indication n'est pas de nature à énerver la validité des instructions sur les voies de recours litigieuses.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel n'est fondé en aucun de ses moyens et qu'il y a lieu de confirmer le tribunal en ce qu'il a rejeté comme non justifié le recours de l'appelante contre la décision directoriale en cause du 1^{er} juillet 2008 ayant déclaré sa réclamation du 29 février 2008, introduite le 3 mars 2008, irrecevable pour cause de tardiveté.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 24 février 2009 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 18 février 2009,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 14 juillet 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative